

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084754

DGT: 24-02-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0424/2023

SUMARIO:

ITSGF. Hecho imponible. *Tributación por obligación real.* Los contribuyentes que opten por la aplicación del régimen especial de tributación por el IRNR para los trabajadores desplazados a territorio español, conocido como régimen de impatriados, están sujetos al IP por obligación real. La configuración del ITSGF coincide con el IP en materia de ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra. En la regulación del Impuesto no solo se hace remisión a la Ley IP sino que se establece expresamente que el sujeto pasivo del ITSGF lo es en los mismos términos que los sujetos del IP, por tanto, conforme a esta interpretación, los sujetos pasivos del ITSGF acogidos al régimen especial de impatriados están sujetos al ITSGF por obligación real.

PRECEPTOS:

Ley 38/2022 (Ley gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y del ITSGF), art. 3.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 93.

Ley 19/1991 (Ley IP), arts. 5 y 9.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante plantea si aquellos contribuyentes acogidos al régimen especial de trabajadores desplazados del IRPF, y que sean sujetos pasivos del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF), pueden tributar en este último impuesto también por obligación real dado el carácter complementario de dicho impuesto respecto del Impuesto sobre el Patrimonio.

Cuestión planteada:

Si los contribuyentes acogidos al régimen especial de trabajadores desplazados del IRPF, y que sean sujetos pasivos del ITSGF, tributan en este último impuesto por obligación real.

Contestación:

En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro Directivo informa lo siguiente:

El régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes –IRNR– aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, conocido como régimen de impatriados, está regulado en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, y desarrollado por los artículos 113 a 120 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF.

El artículo 93 de la LIRPF establece lo siguiente:

“Artículo 93. Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español.

1. Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

(...)

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

(...)

Por lo tanto, el artículo 93.1.c) de la LIRPF establece que aquellos trabajadores que opten por tributar en el IRNR, en el marco del régimen especial para desplazados que prevé la propia ley, lo harán por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio –IP–. Por su parte, la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio), en adelante LIP, en relación con el sujeto pasivo, dispone en su artículo 5. Uno. b) lo siguiente:

“Artículo 5. Sujeto pasivo.

Uno. Son sujetos pasivos del Impuesto:

(...)

b) Por obligación real, cualquier otra persona física por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

A tales efectos, se considerarán situados en territorio español los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, no negociados en mercados organizados, cuyo activo esté constituido en al menos el 50 por ciento, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español. Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores de mercado determinados a la fecha de devengo del impuesto. En el caso de bienes inmuebles, los valores netos contables se sustituirán por los valores que deban operar como base imponible del impuesto en cada caso, conforme a lo dispuesto en el artículo 10 de esta ley.

En este caso, el impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos del sujeto pasivo teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 9 de la presente ley.

(...)

De acuerdo con el precepto transcrito y, por lo que respecta a la base imponible, el apartado cuatro del artículo 9 de la LIP establece lo siguiente:

“Artículo 9. Concepto.

(...)

Cuatro. En los supuestos de obligación real de contribuir, sólo serán deducibles las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo, así como las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes.”

Por lo tanto, conforme a lo dispuesto en los artículos 5. Uno. b) y 9. Cuatro. de la LIP, el sujeto pasivo tendrá que tributar exclusivamente por los bienes y derechos de que sea titular que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español, si bien solo serán deducibles las cargas, gravámenes y deudas por capitales invertidos que afecten a dichos bienes y derechos.

En cuanto al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, en adelante ITSGF, se encuentra regulado en el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 28 de diciembre), cuyo apartado cinco determina lo siguiente:

“Artículo 3. Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

Se crea el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, que se regirá por las siguientes disposiciones:

(...)

Cinco. Sujeto pasivo. Son sujetos pasivos de este impuesto, y en los mismos términos, los que lo sean del Impuesto sobre el Patrimonio conforme a lo dispuesto en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Conforme al precepto transcrito, en la regulación del sujeto pasivo del ITSGF no solo se efectúa una remisión explícita a la LIP, sino que se indica expresamente que los sujetos pasivos del ITSGF lo son “en los mismos términos” que los sujetos pasivos del IP. Esta remisión general al Impuesto sobre el Patrimonio y a la LIP también se encuentra en el capítulo V del preámbulo de la Ley 38/2022, cuyo párrafo tercero dice que “Así, el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas es un impuesto cuya configuración coincide básicamente con la del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto en cuanto a su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra. La diferencia fundamental reside en el hecho imponible, que grava solo aquellos patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros.

Como consecuencia de la remisión explícita a la LIP en cuanto a la determinación del sujeto pasivo del ITSGF, los sujetos pasivos de este último impuesto que estén debidamente acogidos al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español del artículo 93 de la LIRPF y, que por tanto tributen por el IRNR, quedan sujetos por obligación real no solo al IP, sino también al ITSGF durante todo el plazo en el que estén acogidos al IRNR.

CONCLUSIONES:

Primera: el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas es un impuesto cuya configuración coincide básicamente con la del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto en cuanto a su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra. La diferencia fundamental reside en el hecho imponible, que grava solo aquellos patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros.

Segunda: en la regulación del sujeto pasivo del ITSGF, no solo se efectúa una remisión explícita a la LIP, sino que se indica expresamente que los sujetos pasivos del ITSGF lo son “en los mismos términos” que los sujetos pasivos del IP.

Tercera: conforme a las conclusiones anteriores, los sujetos pasivos del ITSGF que estén debidamente acogidos al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español del artículo 93 de la LIRPF y que, por tanto, tributen por el IRNR, quedan sujetos por obligación real no solo al IP, sino también al ITSGF durante todo el plazo en el que estén acogidos al IRNR.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas.